

Ramme Eiendom-saken

# Det merverdiavgiftsrettslige næringsvilkåret

Der inntektsskatt krever et overskudd å skatte av, er momssystemet en ubrutt kjede av registrerte næringsdrivende frem til den private forbruker. Takket være fradrag retten, er momsen ingen bedriftsskatt og den enkelte bedrifts evne til å gå med overskudd fullstendig irrelevant. Høyesterett skal i høst ta stilling til om vi vil ha et hjemmelaget monster, eller følge det mønsteret som best finansierer velferd i 172 land uten å ramme de næringsdrivende.



Advokat  
Eivind Bryne  
Partner i Advokatfirmaet  
Nova og Aider AS

## Det merverdiavgiftsrettslige næringsvilkåret er økonomisk virksomhet

Høyesterett skal behandle lagmannsrettsdommen i Ramme Eiendom-saken 16.– 21. november 2022, som gjelder «det skatterettslige virksomhetsbegrepet, og særlig om krav til overskuddsevne».

Tross betegnelsen i beramningsoversikten gjelder saken først og fremst merverdiavgift.

Ramme Eiendom driver Ramme gård, og har flere ansatte blant annet i en økonomiavdeling og en eiendomsavdeling. Ramme Eiendom har bygget hotell og museum på Ramme gård, og har i den forbindelsen krevd fradrag for inngående merverdiavgift og fradrag i inntekt for kostnadene med dette.

I tilknytning til hotell- og museumsanlegget har Ramme Eiendom også blant annet kafé, gårdsutsalg, restaurant og diverse attraksjoner i tilknytning til hagen (Havlystparken) og Munchs tidligere hjem (Muncheramme).

I 2014/2015 inngikk Ramme Eiendom avtale med Classic Norway AS om utleie og drift av hotellet, med en i hovedsak omsetningsbasert leie. Ramme Eiendom har en mva-registreringsrett som det ikke burde råde noen tvil om. Ut fra et merverdiavgiftsståsted er det utenkelig at Ramme Eiendom ikke har rett til merverdiavgiftsregistrering. «I vedtaket 5. juni 2019 fant skattekontoret at Gildelyprosjektet ikke hadde overskuddsevne i årene 2012 til 2016, og dermed ikke utgjorde virksomhet i skatte- og avgiftsmessig forstand». Vedtaket går ut på at fradrag for inngående avgift for årene 2012 til 2016 konverteres til kumulert merverdiavgift dvs. forbrukskatt med kr 103 840 708.

Fra et merverdiavgiftsståsted er vedtaket surrealistisk uriktig anvendelse av faktum og juss. MVA er et system som tilsikter at utleie av næringsseiendom

skal omfattes nettopp for å unngå den kumulasjon som vedtaket skaper.

## En økonomisk virksomhet

Sakens utgangspunkt er at Ramme Eiendom er en økonomisk virksomhet, og det er verken strid om, eller grunnlag for strid om merverdiavgiftsregistreringen av næringsleddene Classic Norway AS, Ramme Fjordhotell AS og museumsvirksomheten til Rammestiftelsen for kunst, kultur og natur. Følgelig kan det på ingen måte være i overenstemmelse med merverdiavgiftsloven at ikke Ramme Eiendom skal ha rett til registrering etter merverdiavgiftsloven kapittel 2 Registreringsplikt og -rett. Ramme Eiendom er et ledd i en kjede av næringsdrivende, som det vil være systemstridig å bryte.

## Merverdiavgiftens system

Merverdiavgift er et system, som systemmessig er basert på at alle næringsledd er kerner for en indirekte skatt på forbruk, jf. mval-loven av 1969 § 1; «For så vidt Stortinget vedtar at det til statskassen skal betales en avgift på omsetning av varer og tjenester i alle ledd og ved innførsel».

Merverdiavgiftslovens system forutsetter merverdiavgiftsberegning, fradragsføring og ny beregning i hvert ledd frem til og med Ramme Fjordhotell og museumsvirksomheten. Ramme Eiendom er klart et næringsledd som her omsetter til hotell- og museumsvirksomhet, med derav rett til mva-registrering.

Merverdiavgift skal omfatte alle arter av vare- og tjenestesalg som er overskudds-egnet etter sin art, utvilsomt inkludert å stille til disposisjon lokaler for merverdiavgiftspliktig hotell- og museumsdrift.

Det er nødvendigvis økonomiske virksomheter med omsetningsformål som utgjør systemets salgsledd.

### Alle omsetningsledd skal være merverdiavgiftsregistrert

De opprinnelige forarbeidene til vårt systems merverdiavgift, Innst. O. nr. 17 og Ot.prp. nr. 17 (1968-69), Skattekomiteens innstilling og EFs 2. direktiv med teksten «whether or not for gain», tilkjenner at det ligger ubestridelig implisitt i merverdiavgiftsloven at alle omsetningsledd frem til forbruker skal være merverdiavgiftsregistrert. Næringsdrivende er ifølge loven den som utgjør et omsetningsledd, og når det her er flere etterfølgende omsetningsledd som driver økonomisk virksomhet, skal det ikke være noen tvil om at Ramme Eiendom skal være registrert i merverdiavgiftsregisteret, med mindre Ramme Eiendom selv velger, jf. frivillig registrering, å benytte muligheten til å ikke registrere virksomheten.

### «Tyngdekraften» i mva-systemet

Ramme Eiendoms lovbestemte registreringsrett i merverdiavgiftsloven § 2-3, skal forstås i samsvar med at forarbeidene og opprinnelig lovtekst angir registrering i alle salgsledd ut fra «tyngdekraften» i mva-systemet, at merverdiavgiften løftes av i salgsleddene frem til forbruker. Bestemmelsen avløste forskrift nr. 80, som jf. Sk, melding AV nr. 10/1994 før merverdiavgiftsreformen ville gitt refusjon av kr 103 840 708 i merverdiavgift på Ramme Eiendoms byggekostnader.

Det fremgår av Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) pkt. 3.2.2.6 at: «Hensikten med frivillig registrering er at de tjenesteytere som omfattes av denne ordningen, av systemmessige grunner skal få adgang til å gjøre fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser til bruk i virksomheten, slik at avgiften ikke kumuleres eller blir skjult i virksomhetens omsetning til andre. Hensikten er derfor ikke nødvendigvis å øke avgiftsprovenyet. De aller fleste tjenester som omsettes av frivillig registrerte, leveres til andre næringsdrivende som er registrert i avgiftsmanntallet og som har rett til fradrag for inngående merverdiavgift.»

### En «naturlov»

Norge har valgt merverdiavgiftssystematikken som nærmest er en naturlov. For meg fremstår det like meningsløst som om Regjeringsadvokaten skulle forsøke å bortfortolke tyngdekraften som implisitt i tyngdeloven, å forsøke å ta ut et næringsledd midt i merverdiavgiftssystemet som Ramme Eiendom. Hvorfor ikke like gjerne tilbakeføre merverdiavgiften i gasskraftverket på Kårstø? Kårstø-prosjektet var de facto ikke egnet til å gå med overskudd, og må da etter Skatteetatens praksis ut av merverdiavgiftssystemet. Kårstø er et strålende eksempel på hvor galt av sted det fører å ta ut næringsledd som merverdiavgiftssystemet forutsetter skal være i systemet.

### Skatteetatens oppgave

Det er en evne til selvoppholdelse som bærer næringslivet, som også bærer merverdiavgiftssystemet. Systemet gir staten 330 milliarder kroner i proveny, uten at skatteetaten behøver å gi seg en oppgave med å ta ut en økonomisk virksomhet med omsetningsformål og som utgjør et salgsledd i dette systemet. Dersom et siste omsetningsledd ikke er økonomisk virksomhet, men hobby, altruisme, velferd, bistand o.l. er det ikke faktisk og rettslig grunnlag for registreringsrett og -plikt, med deravfølgende kemneroppgave for staten, som forutsetter at kemneren/den næringsdrivende ikke belastes merverdiavgift.

Det er ikke slik som da min datter kom hjem med loddboken, at den

næringsdrivende skal forbrukskattes dersom ikke omsetningen tilfredsstillende er byråkrat.

Samfunnsoppgaven til skatteetaten er å sørge for at en ubrutt kjede av næringsdrivende registreres, refunderes merverdiavgift og betaler inn den merverdiavgiften som den næringsdrivende etter merverdiavgiftssystemet er kemner for staten for, uansett om dette innebærer over 100 millioner i inngående avgift og 1 kr i utgående merverdiavgift. Slik er systemet.

### Tilsiktet ikke proveny fra hvert ledd

Merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 var en teknisk revisjon av merverdiavgiftslov av 19. juni 1969, jf. Innst. O. nr. 120 (2008–2009) side 5. Revisjonen tilsiktet ikke proveny fra hvert ledd. Omsetningsleddene skal fradragsføre og beregne merverdiavgift, fordi det ikke er slik at hvert ledd på selvstendig grunnlag må være en melkeku, hvor utgående merverdiavgift skal overstige inngående merverdiavgift.

### En grunnleggende misforståelse

Tankegods som i «MVA-kommentaren», 3. utgave 2005 side 189–190, som «at næring i avgiftsmessig forstand ikke kan anses å foregå hvor grunnlaget for inngående avgift over tid må påregnes å overstige grunnlaget for utgående avgift», tilkjenner grunnleggende misforståelse av merverdiavgift.

Det følger ikke av merverdiavgiftslovgivningen at skatteetaten er gitt i oppgave å forfølge enkelttilfeller for å ta stilling til om leddene i næringskjedene skal tas ut etter stadig strengere domstolskapte kriterier, som gjør stadig mer vold på de prinsippene som bærer denne indirekte forbrukskatten.

### På villspor

I Borgarting lagmannsretts dom av 13. januar 2022 er lagmannsretten så langt på villspor som denne dommen demonstrerer at det er mulig å komme. Dommen er så umusikalsk at det river i ørene, så feil at man bli fullstendig matt. «For så vidt gjelder det merverdiavgiftsrettslige virksomhetsbegrepet, må det dessuten sees hen til konkur-



Momssystemet en ubrutt kjede av registrerte næringsdrivende frem til den private forbruker.

ransenøytralitet.» Det er systemnøytralitet det skal sees hen til, og den forutsetning som følger av et system basert på avlastning av avgiften i alle ledd frem til sluttforbruker.

### Nøytralitetsprinsipp og systemforutsetning

Retten kom til at Ramme Eiendoms økonomiske næringsdrivende virksomhet ikke er virksomhet i merverdiavgiftsloven forstand, uten å ta i betraktning nøytralitetsprinsippet og systemforutsetningen om fradrag for slik virksomhet som gis av merverdiavgiftsloven § 2-3, og tidligere av forskrift 80. Forskrift 80 ga refusjon uten å kreve 1 kr i utgående merverdiavgift. Systemet tilsier at det ikke er «et must» med beregning av en utgående merverdiavgift i tilfeller hvor kunden uansett ikke er forbruker.

Lagmannsretten behandler konkurransesynet, som i praksis kan være Petter Stordalens Sommero-prosjekt, og resonnerer seg til at: «Tvert imot taler

dette hensynet mot at slike aktiviteter anses som virksomhet, idet dette vil virke som subsidiering gjennom avgiftssystemet», samt at: «Etter lagmannsrettens syn gjør dette seg desto sterkere gjeldende når det er tale om omsetning fra aktiviteter som i utgangspunktet er unntatt merverdiavgiftsloven, og hvor merverdiavgiftsplikt og -fradrag er basert på frivillig registrering». Merverdiavgiftsplikt og -fradrag er i dette tilfellet gitt for å «tette skattekullet», for at Ramme Eiendom skal få refundert sin netto inngående merverdiavgift, slik mva-systemet tilsier.

### Ramme Eiendoms registreringsrett etter merverdiavgiftsloven og mva-lovens forarbeider

Ramme Eiendoms registreringsrett fremgår uttrykkelig av merverdiavgiftsloven § 2-3 første ledd. Merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 er en teknisk revisjon av merverdiavgiftslov av 19. juni 1969, jf. Innst. O. nr. 120 (2008–

2009) side 5. Utleie av eiendom til hotell mv. er generelt overskuddsegnet.

De egentlige merverdiavgiftslovforarbeidene er Innst. O. nr. 17 (1968-1969), basert på Ot.prp. nr. 17 (1968-69), basert på innstillingen fra Skattekomiteen av 1966, basert på EFs andre rådsdirektiv av 11. april 1967 «on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes Structure and procedures for application of the common system of value added tax (67/228/EEC)».

### Uansett egnethet til å gå med overskudd

Oppskriften på merverdiavgift anga følgende: «Article 4 «Taxable person» means any person who independently and habitually engages in transactions pertaining to the activities of producers, traders or persons providing services, whether or not for gain.», dvs. uansett egnethet til å gå med overskudd.

Merverdiavgiften skal omfatte alle arter av vare- og tjenestesalg, som er over-skuddsegnet etter sin art.

Ot.prp. nr. 17 (1968-69) legger til grunn at «en vesentlig utvidelse av den indirekte beskatning bare kan gjennomføres på basis av et system med avgift på merverdien», samt «dessuten at innføring av et merverdisystem vil være et nødvendig tiltak for å forberede en eventuell senere tilslutning til Det europeiske økonomiske fellesskap (EEC).» Det er ingen holdepunkter for at artikkel 4 ikke er implisitt, idet Ot.prp. nr. 17 (1968-69) legger til grunn at «I et merverdisystem må manntallet omfatte alle næringsdrivende som berøres av avgiften. Avgiften skal omfatte alle ledd.»

Fra Innstilling O. side 4 hitsettes følgende: «Merverdiavgiften er en flerleddsavgift som begrenser avgiftsopprekvingen på hvert enkelt omsetningsledd til avgift på merverdien på det enkelte omsetningsledd eller differansen mellom innkjøps- og salgsprisen på vedkommende ledd. Det totale avgiftsbeløp som oppkreves for en vare ved omsetning på de forskjellige ledd frem til den endelige forbruker blir dermed uavhengig av antallet omsetningsledd varen passerer. Overgangen til merverdiavgift krever en helt ny teknisk utforming av avgiftssystemet i forhold til den nuværende alminnelige omsetningsavgift. Reglene for hvem som blir avgiftspliktig, om hva som er avgiftspliktig, om beregningsgrunnlaget, om oppkreving og kontroll, om klage, om straffebestemmelser m.v. foreslås gitt i lovs form.»

#### «Alle skal med»

Ot.prp. nr. 17 og Innst. O. nr. 17 (1968-69) var i tillegg forarbeider til en midlertidig investeringsavgift på anskaffelser av varige driftsmidler som påløp etter fradragsføringen av inngående merverdiavgift. I innstillingen side 22 fremkommer følgende: «Efter en samlet vurdering er flertallet kommet til at det er nødvendig å erstatte vår nåværende sisteleddsavgift med en avgift på alle ledd og som legges på merverdien på det enkelte ledd. Flertal-

let er enig med departementet når det peker på at den foreslåtte særskilte avgift på visse varer og tjenester representerer et brudd på de generelle prinsipper som systemet med merverdiavgift bygger på. Også på bakgrunn av utformingen av avgiftssystemet i en rekke andre land kan det være betenkelig med fortsatt beskatning av investeringsvarer.»

Innstillingens mval § 28 tilkjenner hvem som blir avgiftspliktig ved å angi at alle ledd skal registreres: «Registrering skal skje med mindre den næringsdrivendes omsetning og avgiftspliktig uttak av varer og tjenester ikke til sammen overstiger kr 6.000 i en periode på 12 måneder». Det overordnede prinsippet er her at «alle skal med», og subsidiering er i denne sammenheng ikke et relevant problem.

#### Hvorvidt forarbeidsuttalelsene til Einan Eiendom tilsier at prøvingsintensiteten er for lav

Lagmannsrettens dom i Ramme-saken omtaler forarbeidsuttalelsene påberopt i Einan Eiendom-saken:

«De forarbeidsuttalelsene m.m. som Einan Eiendom AS har påberopt, tilsier ikke noe annet, men viser bare at prøvingsintensiteten som oftest er lav, noe som er naturlig ut fra den store mengden registreringsvedtak som treffes under merverdiavgiftsloven.»

Forarbeidsuttalelsene m.m. som Einan Eiendom AS påberopte i Borgarting lagmannsretts sak, LB2012-170205 (Einan Eiendom AS), gjengis i det følgende med tillatelse fra prosessfullmek-tigen:

a. Merverdiavgiften er ifølge lovens § 1-1 en generell forbruksavgift som anvendes på forretningsaktiviteter som innebærer produksjon av varer og tjenester. Beskatningsmålet for merverdiavgiften er hva sluttforbrukeren betaler for det mulige sluttforbruket som de forutgående transaksjonene, herunder driftsmiddelinvesteringene, muliggjør. Det

omstridte vedtaket er basert på et i merverdiavgiftssystemet hittil ukjent krav om fortjeneste og overskudd i hvert omsetningsledd, som ikke er lett å harmonisere med merverdiavgiftens formål, som er å beskatte sluttforbruket uten å belaste et forutgående omsetningsledd som Einan Eiendom AS. Merverdiavgift ble i 1970 påtvunget Norge som vilkår for EF-medlemskap, hvor det den gang gjeldende merverdiavgifts-direktiv anga at næringsdrivende er «any person who independently and habitually engages in transactions pertaining to the activities of producers, traders or persons providing services, whether or not for gain», jf. EFs 2. direktiv, artikkel 4.

b. Formålet med frivillig registrering, som er hjemlet i merverdiavgiftsloven § 2-3, 1. ledd, er at de tjenesteyterne som faller inn under denne ordningen, skal få adgang til å gjøre fradrag for inngående avgift på anskaffelser til bruk i virksomheten slik at avgiftsbeløpet blir nøytralt; «Det er imidlertid ikke hensikten at avgiftsprovenyet skal økes. De fleste tjenester som omsettes av frivillig registrerte leveres til andre næringsdrivende som er registrert i avgiftsmanntallet og som har fradragsrett», jf. NOU 1993: 8 pkt. 2.4.6. «Siktemålet med frivillig registrering er ikke at staten skal få avgift, men bare at uheldig avgiftsbelastning på tjenesteleverandørers anskaffelser til sin virksomhet skal kunne fjernes gjennom fradrag. Og dette skal skje for at de kundene som er næringsdrivende ikke skal få en skjult avgiftsbelastning på sine varer og tjenester», jf. NOU 1990:11 kap. 3.3. «Efter departementets syn bør adgangen til frivillig registrering for utleie til registrerte virksomheter omfatte både oppføring og utleie av næringseiendom. Ved en mer generell ordning vil fradragsretten for inngående merverdiavgift ikke bare omfatte oppføringskostnadene, men også inngående merverdiavgift av driftsomkostningene. Avgiftsbelastning for bygget eller anlegget vil da bli tilnærmet lik som om leieta-



- keren selv hadde eid bygget eller anlegget. En slik ordning vil i stor grad motvirke uønsket avgiftskumulasjon ved at utleie av fast eiendom fortsatt holdes utenfor avgiftsområdet. Det forutsettes at frivillig registrerte virksomheter skal beregne utgående avgift av leieverderlaget. For leietakere som er registrert, vil merverdiavgift på leieverderlaget være fradragberettiget. Den nærmere avgrensning og vilkårene for slik registrering vil måtte fastsettes i forskrift», jf. Ot.prp. nr. 2 (2000-2001) side 205.
- c. Merverdiavgiftsloven § 2-3, 1. ledd bokstav a gir etter ordlyd og formål Einan Eiendom AS en rett til fortsatt registrering i merverdiavgiftregisteret, uberoende på skattemessige avskrivninger, ettersom selskapet oppfyller lovens vilkår og leier ut næringsbygg til leietaker med avgiftspliktig omsetningsvirksomhet, samt befinner seg midt i kjeden av omsetningsledd som må være registrert for at opphopning av avgift skal unngås, hvilket er hva merverdiavgiftssystemet skal forhindre frem til sluttforbruket to ledd etter Einan Eiendom AS.
- Frivillig registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3, 1. ledd bokstav a, var opprinnelig regulert i forskrift 80 og 87 til merverdiavgiftsloven av 1969, som ga utleier rett til fradrag for oppføringskostnader, uavhengig av utfallet av fremtidig drift: «Som utgangspunkt kan enhver som oppfører bygg/anlegg for utleie til bruk i virksomhet som er registrert etter merverdiavgiftsloven bli frivillig registrert i avgiftsmanntallet. Det er imidlertid satt visse betingelser for slik registrering, og i forskriftens § 2 heter det at oppføringskostnadene for utleiearealet må være minst 1 million kroner. Videre må utleiearealet til registrert virksomhet utgjøre minst 1/4 av byggets samlede areal. Det er selve oppføringen av bygg/anlegg som gir rett til frivillig registrering. Dette vil foreligge når det gjelder nyoppføring, men i forskriften er det også gitt adgang til registrering ved utvidelse av eksisterende bygg i form av påbygg eller tilbygg.
- Det er derimot ikke adgang til registrering når det bare foretas ombygging eller modernisering av et eksisterende bygg. Hovedhensikten med frivillig registrering er også i dette tilfellet at registrert utleier skal få rett til fradrag for inngående avgift av oppføringskostnadene. Det er således lagt opp til et system hvor det ikke skal være noen forskjell i avgiftsbelastningen ved oppføringen av et bygg som den næringsdrivende eier selv eller som han leier, når bygget er til bruk i en avgiftspliktig virksomhet. Dette fremgår klart av forskriftens § 4 hvor det heter at den frivillig registrerte kan gjøre fradrag for inngående avgift i samme utstrekning som brukeren kunne ha gjort ved egen oppføring», jf. NOU 1990:11 pkt. 7. 5.1.4.2 Oppføring av utleiebygg/-anlegg til bruk i avgiftspliktig virksomhet.
- d. Merverdiavgiftsforskriften § 2-3-2 angir «registrerings- og dokumentasjonsplikt mv. for utleiere av bygg eller anlegg». Forskriftens registreringsvilkår er oppfylt av Einan Eiendom AS som er næringsdrivende i kraft av utleier av næringsbygg, som driver selvstendig og ervervsmessig med økonomisk formål og utviklingspotensial. Det følger av dette at ved utleie av næringsbygg er de facto størrelsen på innsatsfaktorene i seg selv påstandsgrunnlag for registrering, idet ytterligere vektlegging av inntektsskatterettslige vilkår skaper dårlig sammenheng i et merverdiavgiftssystem basert på omsetning og nøytralitet, ikke overskudd hos hvert subjekt/objekt slik som inntektsskatt, som beregnes av og fordres overskudd.
- e. Frivillig registrering av næringsbygg må kunne gjennomføres i et svakt utleiemarked, så vel som i et sterkt og lønnsomt utleiemarked. Langsiktig utleie av næringsbygg til kr 13 942 196 er etter sin art næring, uansett utfallet. Retten til å være registrert og fradragføre inngående avgift beror verken på hvorvidt investeringen med 50 måls tomt på til sammen kr 22 millioner avskrives med 2 %, eller om de utleide bygningene avskrives med 4 %, samt uansett vektlegging av et betydelig utviklingspotensial for selskapets 50 mål store nærings eiendom, som de facto forelå og var påstandsgrunnlag både for klagenemnd og tingrett.
- f. Einan Eiendom AS sin utleie av næringsbygg kan under enhver omstendighet ikke sidestilles med hobby og ikke-økonomisk virksomhet, uten at det medfører kumulasjon og skjult merverdiavgift i neste omsetningsledd i sterk motstrid med merverdiavgiftssystemet, og formålet med adgangen til registrering etter merverdiavgiftsloven § 2-3, 1. ledd bokstav a.
- g. Det følger av de ovenstående påstandsgrunnlag at statens bemerkninger om at Einan Eiendom AS sine disposisjoner synes å styre virksomheten inn mot et nullresultat, og slettevedtakets merknader om at det ikke er næringsmessig motivasjon som ligger bak organiseringen, men snarere et ønske om fradragposisjon for merverdiavgift, ikke har merverdiavgiftrettslig relevans; sletting og nektet fradrag skyldes rettslig misforståelse.
- h. Merverdiavgiftsloven § 4-4 er her ikke relevant, ettersom avgiften går i en nullgang.
- i. Klagenemndas vedtak er uklart mht. om den konkrete overskuddsberegningen bygger på en årlig leieinntekt på kr 828 000, men antas å bygge på kr 400 000, som er feil faktisk grunnlag, jf. Langballes dissens; «Så lenge driften genererer ca. kr 250.000 i årlig likviditet og det er investert et så betydelig beløp som 14 millioner, anser jeg at klager driver næring». Oppjusteringen er legitim. Retten må derfor ta utgangspunkt i en årlig leieinntekt på kr 828 000.
- j. Klagenemndas vedtak og tingretten bygger på uriktig faktum når eiendommens potensial for Einan Eiendom AS' virksomhet ikke er tatt i betraktning.
- k. Merknad: Bevisførselen for Borgarting lagmannsrett dreide seg om å få gehør for at stall-virksomheten måtte sees i sammenheng med byggingen av over 500 hytter, alpinan-

legg, golfanlegg, sykkelstier og løyper i Natten-området i Nesbyen, på bakgrunn av tidligere gehør for at salg av 1 kroners mobil-telefoner måtte sees i sammenheng med salg av telefonabonnement med bindingstid. Ettersom «det som ble tapt på husken, ble tatt igjen på karusellen» ble 1 kroners mobiltelefoner ikke ansett som «gavesalg», som er en variant av «ikke egnet til å gå med overskudd», med skjønnsgrunnlag som følge.

### Merverdiavgiftssystemets helhet

Det er merverdiavgiftssystemet som helhet som genererer over 330 milliarder kroner til staten, uten at skatteetaten gir seg til oppgave å luke ut næringsdrivende som har betydelig inngående avgift til gode.

Myndighetsovergrepet mot Einan Eiendom AS skal ikke gjenta seg mot Ramme Eiendom.

Det er et paradoks at «de forarbeidsuttalelsene m.m. som Einan Eiendom AS har påberopt, tilsier ikke noe annet, men viser bare at prøvingsintensiteten som oftest er lav, noe som er naturlig ut fra den store mengden registreringsvedtak som treffes under merverdiavgiftsloven.»

### Manglende objektivitet

Regjeringsadvokaten setter stadig slike saker i uriktig kontekst, og det er verdt å merke seg mangelen på objektivitet i det utsagnet som er hitsatt fra Einan Eiendom-saken, hvor jeg var prosessfullmektig.

I Einan Eiendom-saken ble det forjeves protestert mot «statens bemerkninger om at Einan Eiendom AS sine disposisjoner synes å styre virksomheten inn mot et nullresultat, og slettevedtakets merknader om at det ikke er næringsmessig motivasjon som ligger bak organiseringen, men snarere et ønske om fradragsposisjon for merverdiavgift».

Som merknad til prøvingsintensiteten hitsettes følgende utdrag fra Borgarting lagmannsretts dom av 11. mars 2014

LB-2012-167141. Utv. 2014 s. 839, som forteller om en intens prøving av om Vestviken Kollektivtrafikk var egnet til å gå med overskudd, eller skulle slettes i merverdiavgiftsregisteret:

«4) Etter en såkalt filterkontroll hos Skatt sør i 2009 ble en restitusjonsopp-gave vedrørende merverdiavgift for VKT plukket ut til videre kontroll. Kontrollen av selskapets innberetning av mva førte til at avdeling for kontroll og rettsanvendelse i Skatt sør den 9. oktober 2009 utferdiget et varsel til VKT om mulig tilbakeføring av fradragsført mva med kroner 131 962 007, krav om renter, tilleggsavgift og sletting fra merverdiavgiftsmanntallet.

(5) 29. oktober 2009 inngav advokatfirmaet Steenstrup Stordrange, på vegne av VKT, merknader til Skatt sørs varsel. I merknadene ble grunnlaget for tilbakeføring og sletting fra merverdiavgiftsmanntallet imøtegått. Det ble videre anført at saken ikke var tilstrekkelig utredet. Partene gjennomførte et møte i anledning saken 7. januar 2010.

(6) Ytterligere merknader på vegne av VKT ble oversendt til Skatt sør i brev datert 27. januar 2010, hvor det ble påpekt at saken var en betydelig belastning for selskapet og dets eiere, og at en eventuell gjennomføring av de varslede tiltak ville få meget store konsekvenser for selskapets eksistens og kollektivtilbudet i regionen.

(7) I brev av 3. mai 2010 fra Skatt Sør ble VKT gitt medhold i at selskapet drev avgiftspliktig virksomhet i Vestfold fylke. Skatt sør frafalt derfor den varslede sletting av selskapet fra merverdiavgiftsmanntallet.»

### Skatteetatens «prøvingsintensitet»

Skatteetaten forsøkte i det tilfellet å kaste ut et kollektivselskap og tilbakeføre all fradragsført merverdiavgift i selskapets historie, på til sammen kr 131 962 007, ved å hevde at kollektivselskapet ikke var egnet til å gå med overskudd, for deretter kun å anse direktosalget av bussbilletter som omsetning av persontransporttjenester. Skatteetatens «prøvingsintensitet» er, i

slike tilfeller og det aktuelle, en stor unødvendig belastning. På baksiden av telefonkatalogen sto det i sin tid å lese «spør først grav siden». Fikk vi ikke merverdiavgift i persontransport og museer og hoteller for å løfte av merverdiavgiften på driftsmidlene, uansett om det kan ta inn til 20 år før inngående merverdiavgift oppveies av utgående, hvilket man kan utvide justeringsperioden til, dersom det er ønskelig (som i enkelte andre land).

### Sira Kvina-dommen

Høyesterett fant i Sira Kvina-dommen, Rt. 1985 s. 93 relevans-vilkåret for fradragsrett for inngående avgift i Ot.prp. 17 (1968–69). I Ramme Eiendom-saken kan Høyesterett med samme suksess finne tilbake til Innst.O. nr.17 og Ot.prp. nr. 17 (1968–69), basert på innstillingen fra Skattekomiteen av 1966, og EFs andre rådsdirektiv fra 1967, som anga, whether or not for gain», dvs. uansett overskudd.

### Nøytralitet i systemet

I denne sammenheng er det også relevant at Merverdiavgiftsreformen la følgende til grunn i Ot.prp. nr. 2 (2000/2001), kapittel 3.2 Merverdiavgiftssystemet i Norge 3.2.1 Prinsipper og hovedtrekk ved merverdiavgiftssystemet: «Ved utformingen av merverdiavgiftssystemet er det lagt vekt på at det skal gi minst mulig uheldige vridninger i økonomien samtidig som staten sikres stabile inntekter. Mulighetene for avgiftsunndragelser skal også være små og de administrative kostnadene knyttet til innkreving og innbetaling være minst mulig både for avgiftsmyndighetene og de næringsdrivende. Nøytraliteten i merverdiavgiftssystemet er et sentralt prinsipp. Merverdiavgiften er en forbruksavgift i det den i sin utforming bare tar sikte på å belaste det endelige innenlands forbruk av avgiftspliktige ytelser. Merverdiavgift skal oppkreves i alle omsetningsledd, men retten til å fradragsføre inngående merverdiavgift medfører at avgiften ikke belastes de avgiftspliktige virksomhetene i omsetningskjeden. På denne måten oppnås det, så lenge hvert ledd er avgiftspliktig, nøytralitet i sys-

temet uten hensyn til hvor mange omsetningsledd det er. Merverdiavgiften blir endelig innbetalt til staten først når ytelsen skjer til et ledd hvor motaker ikke er avgiftspliktig og følgelig ikke har mulighet for å fradragføre inngående merverdiavgift.»

Så lenge virksomheter som Ramme Eiendom får bli avgift-registrert, oppnås systemnøytraliteten.

### Påvirkningen fra skatteretten må fjernes

Tankegods som i «MVA-kommentaren», 3. utgave 2005 side 189–190, som «at næring i avgiftsmessig forstand ikke kan anses å foregå hvor grunnlaget for inngående avgift over tid må påregnes å overstige grunnlaget for utgående avgift», er en grunnleggende misforståelse skapt i et «skattehode». Vranglæren spredte seg til lovforarbeidene til den tekniske revisjon i 2009, og derfra til rettspraksis.

For å gi et bilde av det opprinnelige merverdiavgiftssystemet kan det vises til artikkelen «Value Added Tax in Norway» i [IBFD 2002](#)<sup>1</sup>. Artikkelen beskriver merverdiavgiftssystemet slik det var før – «egnet til å gå med overskudd»-malpraksisen.

Det er inntektsskatt som krever overskudd, slik at det dermed blir et beløpsgrunnlag å kreve skatt på. I merverdiavgiftssystemet skal omsetningsleddene fullstendig avlastes merverdiavgift, uansett om det eventuelt aldri noensinne oppnås noe overskudd. Merverdiavgiftsreformen kan ikke sies å ha vært et fremskritt i merverdiavgiftssystemet, når en utleier av næringseiendom som Ramme Eiendom på 90-tallet enkelt ville oppnådd en refusjon etter forskrift nr. 80 av de aktuelle merverdiavgiftkostnadene.

Borgarting lagmannsretts dom har angitt at «hvorvidt hotellutleien og museumsdriften i senere år eller i dag fyller kravene til å anses som virksomhet og gi grunnlag for registrering i Merverdiavgifts-registret og for skat-

teplikt og -fradrag, er et spørsmål som ligger utenfor saken.» Utsagnet må sees i sammenheng med en annen uheldig samkjøring av merverdiavgift, nemlig skattebetalingsloven som innførte pålegget om at omstridte merverdiavgiftskrav skal betales tre uker etter en fastsetting, hvilket i mange tilfeller har ført til at «mens gresset gror dør kua» i en kamp som David mot Goliat. Det er ikke egnet til å gi bedriftene overskudd at skatteetaten intenst prøver å gjøre merverdiavgiften om til en bedriftsskatt, med påfunn som at vederlag for tjenester kan anses konvertert til finansieringsbistand og at den systemnøytralitetsnødvendige merverdiavgiftfradragretten er en subsidiering. Skatteetatens prøvningsintensitet hemmer Norges brutto nasjonalprodukt, og dermed merverdiavgiftprovenyet.

### Gjeldende rett i Sverige og i EU

Sverige hadde en uheldig binding mellom skatteretten og merverdiavgiftslovgivningen, som man omsider [er blitt kvitt](#).<sup>2</sup>

Her er gjeldende rett i Sverige, med spørsmål om hvorfor rammebetingelsene skal være verre i Norge:

«3.1 ML och mervärdesskatte-direktivet

Med beskattningsbar person avses den som, uavsett på hvilken plats, självständigt bedriver en ekonomisk verksamhet, oberoende av dess syfte eller resultat. Anställda och andra personer anses inte bedriva verksamhet självständigt i den mån de är bundna till en arbetsgivare av ett anställningsavtal eller av ett annat rättsligt förhållande som skapar ett anställningsförhållande vad avser arbetsvillkor, lön och arbetsgivaransvar (4 kap. 1 § första stycket ML).

Med ekonomisk verksamhet avses varje verksamhet som bedrivs av en producent, en handlare eller en tjänsteleverantör, inbegripet gruvdrift och jordbruksverksamhet samt

verksamheter inom fria och därmed likställda yrken. Utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav ska särskilt betraktas som ekonomisk verksamhet (4 kap. 1 § andra stycket ML).

Motsvarande bestämmelser finns i artikel 9 och 10 i rådets direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt, mervärdesskatte-direktivet.»

I «[Fundamentals of EU VAT law](#)»<sup>3</sup> pkt. 2 side 67 punkt 2.4.2 Objective Character, fremgår følgende: «The objective character is underlined by the wording of Article 9 VAT Directive itself: an activity can be an economic activity «whatever the purpose or results of that activity». The activity is considered per se and without regard to its purpose or results. Indeed, it is irrelevant whether an activity is turning a profit.»

Det er på tide å ta til etterretning at man i land som Sverige «har borat håll i isen», og nå finner frem fasiten, som er forarbeidene i Ot.prp nr. 17 (1968-69) basert på at overskudd eller ei, har null betydning.

### Konklusjon

Der inntektsskatten krever et overskudd å skatte av, er selve merverdiavgiftssystemet en ubrutt kjede av registrerte frem til den private forbruker. Merverdiavgiften er ingen bedriftsskatt ved hjelp av fradragretten, og den enkelte bedrifts evne til å gå med overskudd er derfor irrelevant når inngående fradrag skal føres til fradrag.

1 <https://ibfd.org/shop/journal/value-added-tax-norway>

2 <https://www4.skatteverket.se/rattsligvagledning/391032.html?date=2021-04-13>

3 <https://www.akademika.no/fundamentals-eu-vat-law/doesum-ad-van/van-kesteren-herman/van-norden-gertjan/9789041170163>